



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **1) L. Č., s. p., 2) JUDr. A. K., 3) H. J., 4) Ing. Z. K.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2005, č. j. 29 Ca 226/2003 - 98,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2005, č. j. 29 Ca 226/2003 – 98,
se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem krajského soudu bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 11. 6. 2003, č. j. 836/03/FŘ/140, kterým bylo zamítnuto odvolání L. Č., s. p. (dále též „daňový subjekt“), proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Třebíči (dále též „správce daně“) ze dne 20. 11. 2002, č. j. 101368/02/330961/3957, na daň z převodu nemovitostí ve výši 796 180 Kč. Krajský soud své rozhodnutí zdůvodnil tak, že protože se daňový subjekt stal na základě dohody o částečném zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví bezúplatně výlučným vlastníkem pozemků, jejichž hodnota byla vyšší než na původním celku, je při vyměření daně třeba postupovat podle ust. § 6 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový zákon“), s tím, že odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2004, č. j. 5 Afs 20/2003 - 45, vydaný ve skutkově stejné věci. Proto rozhodnutí stěžovatele zrušil, neboť ten při vyměření daně postupoval dle ust. § 9 odst. 3 daňového zákona. Krajský soud dále uvedl nad rámec svého závazného právního názoru, že v dané věci nelze postupovat podle ust. § 20 odst. 1 daňového zákona, neboť daňový subjekt je státním podnikem.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel stížní důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nejprve podrobně zrekapituloval dosavadní průběh sporu, když provedl i výklad pojmů věc, spoluvlastnictví a rozdělení podílového spoluvlastnictví. Uvedl, že předmětem daně darovací podle ust. § 6 odst. 4 daňového zákona je právní skutečnost, kdy spoluvlastník při reálném rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky nabyt bezúplatně více než činila hodnota jeho podílu; nabytí nad tuto hodnotu je pak posuzováno z daňového hlediska jako darování. Reálné rozdělení věci však musí být možné. Předmětem daně z převodu nemovitostí dle ust. § 9 odst. 1 písm. a) daňového zákona je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví vždy, když nedojde k rozdělení společné věci, ale jeden ze spoluvlastníků se stane výlučným vlastníkem společné věci a ostatním spoluvlastníkům bude poskytnuta náhrada. V souzené věci došlo k nabytí pozemků jako věci celé, když jako náhradu za ztrátu podílu na společné věci získal spoluvlastník podíl druhého spoluvlastníka na jiném pozemku v podílovém spoluvlastnictví, čímž došlo k naplnění ust. § 9 odst. 1 písm. a) daňového zákona. Proto správce daně posoudil tyto vzájemné převody jako jeden převod a daň z převodu nemovitostí vyměřil z převodu, z něhož byla daň vyšší. Správce daně neposuzoval předmětnou dohodu o zrušení podílového spoluvlastnictví jako směnnou smlouvu, nýbrž aplikoval ust. § 9 odst. 3 zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí jako speciální ustanovení pro případ stanovení předmětu daně při nepeněžitém úplatném vypořádání podílového spoluvlastnictví, když toto ustanovení je speciálním ve vztahu k ust. § 9 odst. 1 písm. a) cit. zákona. Správce daně v předmětné věci nemohl aplikovat ust. § 6 odst. 4 cit. zákona, protože zde nedošlo k reálnému rozdělení společných věcí (v souzené věci by tomu tak mohlo být pouze v případě rozdělení pozemku na dvě či více samostatných částí na základě geometrického plánu). Krajský soud ve svém rozhodnutí nesprávně uvedl, že předmětem spoluvlastnictví byl soubor pozemků, ačkoliv dle stávajícího výkladu může být předmětem vlastnického práva pouze věc. Dle stěžovatele tak nedošlo k vypořádání jednoho spoluvlastnictví k jedné společné věci, ale šlo o vypořádání mnoha podílových spoluvlastnictví podle počtu pozemků specifikovaných v dohodě. Dle názoru stěžovatele by případná aplikace ust. § 6 odst. 4 daňového zákona na souzenou věc byla v rozporu s kogentní úpravou předmětu daně darovací. V daňovém zákonu ve znění platném do 31. 12. 2003 byl v předmětu daně darovací výslovně upraven pouze jeden případ konkrétního způsobu vypořádání podílového spoluvlastnictví, a to formou reálného rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky. Ostatní způsoby vypořádání podílového spoluvlastnictví byly předmětem daně z převodu nemovitostí. Změna ve stanovení předmětu daně byla učiněna až novelou zák. č. 420/2003 Sb., účinnou od 1. 1. 2004, kterou však vzhledem k absenci výslovné kogentní úpravy v daňovém zákoně není možné na případy vypořádání spoluvlastnictví před 1. 1. 2004 aplikovat. Stěžovatel proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve svém vyjádření zdůraznil, že kasační stížnost není důvodná, a proto navrhl její zamítnutí.

Krajský soud v řízení přiznal práva osoby zúčastněné JUDr. A. K., H. J. a Ing. Z. K.. Tyto osoby poukázaly ve svém vyjádření ke kasační stížnosti na skutkové okolnosti vypořádání, přičemž kasační stížnost navrhli zamítnout jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 6 odst. 4 daňového zákona nabývá-li spoluvlastník při reálném rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky bezúplatně více, než činila hodnota jeho podílu, považuje se nabytí nad tuto hodnotu za darování.

Dle ust. § 9 odst. 1 daňového zákona předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví a bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním.

V souzené věci je zásadní otázka dopadů uzavření dohody o částečném zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví z daňového hlediska. Touto dohodou ze dne 26. 6. 1999 se daňový subjekt na straně jedné a JUDr. A. K., Ing. Z. K. a H. J. na straně druhé dohodli na zrušení podílového spoluvlastnictví u těch nemovitostí, které jsou v dohodě přesně vymezeny. Vkladem této smlouvy do katastru nemovitostí (vklad práv byl povolen rozhodnutím katastrálního úřadu ze dne 23. 7. 1999, přičemž právní účinky vkladu vznikly dne 29. 6. 1999) tedy přestalo k těmto nemovitostem existovat spoluvlastnictví, když nadále byla vlastníkem nemovitostí pouze jedna smluvní strana. Pro věc je vhodné zdůraznit, že se vždy jednalo o nemovitosti ve spoluvlastnictví obou smluvních stran, tedy že byl reálně převáděn vždy pouze spoluvlastnický podíl, nikoliv celý pozemek. Hodnota rozdělovaného spoluvlastnictví byla dle smlouvy 213 973 008 Kč, když cena reálně rozdělovaných nemovitostí pro JUDr. A. K., Ing. Z. K. a H. J. činila 70 661 374 Kč, cena reálně rozdělovaných nemovitostí pro daňový subjekt činila 143 311 643 Kč. Hodnota reálně rozdělovaných nemovitostí pro daňový subjekt byla o 662 962 Kč vyšší. Účastníci smlouvy se dohodli, že rozdíl, o který převyšuje hodnota reálně rozdělených nemovitostí pro daňový subjekt hodnotu ideálních 6/9 vypořádávaného podílového spoluvlastnictví, bude vypořádán až při dalším majetkoprávním vypořádání nemovitostí, které jsou předmětem sporu.

Na základě výše uvedeného lze tedy dospět k závěru, že v souzené věci se jednalo o zrušení podílového spoluvlastnictví k nemovitostem, kdy daňový subjekt nabytí rozdělením spoluvlastnictví více než činil jeho původní podíl a daňový subjekt dle dohody o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví převedl nemovitosti v celkové hodnotě 662 962 Kč, aniž by prozatím bylo smluvně finanční vypořádání. Právně posuzována tedy měla být buďto tato částka nebo finanční vypořádání mezi stranami v tom smyslu, zda se jedná o úplatný či bezúplatný převod nemovitosti. Takový závěr však z rozsudku krajského soudu prozatím vyčíst nelze. Tato skutečnost je pro posouzení žalobních námitek (které daňový subjekt uplatňoval již v daňovém řízení) však naprosto podstatná, neboť daňový subjekt tvrdí, že předmětný převod měl být z hlediska daňového zákona hodnocen jako bezúplatné nabytí – tedy darování. Výše uvedené plně koresponduje např. s rozhodnutím Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 11. 1996, sp. zn. 10 Ca 483/1996, a ze dne 29. 1. 1997, sp. zn. 10 Ca 521/1996. Jestliže soud ve svém rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2004, č. j. 5 Afs 20/2003 - 52, jednalo se prozatím o nepatřičný odkaz na věc, kdy se jednalo o bezplatné vyrovnání, proto na něj byla aplikována daň darovací. Takový závěr však prozatím přijmout nelze a krajský soud musí v tomto smyslu žalobní námítky řádně posoudit, což prozatím neučinil (zejména i z hlediska vzniku příslušné daňové povinnosti a řádného stanovení základů daně – srov. ust. § 10 daňového zákona). Teprve poté může krajský soud zhodnotit i možnou aplikaci ust. § 20 odst. 1 daňového zákona, které se týká osvobození od daně dědické a daně darovací.

Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí, k čemuž musí Nejvyšší správní soud

přihlédnout z úřední povinnosti (ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.), neboť krajský soud pouze aplikoval zveřejněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, aniž by se blíže zabýval konkrétními žalobními námitkami a konkrétními skutečnostmi. Krajský soud tak v dané věci zavázal stěžovatele právním názorem, že daňový subjekt se bezúplatně stal výlučným vlastníkem pozemků, jejichž hodnota převýšila hodnotu podílu na původním celku, a proto mělo být postupováno podle ust. § 6 odst. 4 daňového zákona. K takovému závěru je však možné přistoupit až po posouzení všech žalobních námitek, zejména vzhledem ke konkrétním skutkovým okolnostem dané věci.

Při posouzení žalobních námitek je nutné vycházet z uzavřené dohody o vypořádání spoluvlastnictví, právních účinků vkladu do katastru nemovitostí s ohledem na vznik příslušné daňové povinnosti a posouzení takové skutečnosti jako skutečnosti významné pro vznik případné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem potud, že v dané věci stěžovatel postupoval v rozporu s daňovým zákonem, když nelze vypořádání spoluvlastnictví považovat za směnu či výměnu nemovitostí (a to ani výkladem ust. § 9 odst. 1 písm. a) ve znění účinném do 31. 12. 2003). Na druhou stranu však musí krajský soud posoudit, zda v této konkrétní věci skutečně připadá aplikace ust. § 6 odst. 4 daňového zákona, tedy jinými slovy řečeno, zda se skutečně jedná o darování či o úplatný převod nemovitosti.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné zdůraznit, že však nelze souhlasit s veškerými závěry, které ve své kasační stížnosti činí stěžovatel a které se vztahují k posouzení předmětu zdanění. Nejvyššímu správnímu soudu je známo, že před přijetím zákona č. 420/2003 Sb., který novelizoval zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, existoval k jeho ustanovení vztahujícímu se k podílovému spoluvlastnictví, resp. k jeho zrušování a vypořádávání, nejednotný výklad, když především Finanční ředitelství v Brně zastávalo názor, že v případě úplatného zrušení spoluvlastnictví k vícero věcem jednou smlouvou se jedná o směnu, a tudíž vybíralo daň z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu byla daň vyšší. Avšak jiný názor, který zastávalo např. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, takovýto převod za směnu nepovažoval, a proto i skutečnosti rozhodné pro vyměření daně byly chápány rozdílně. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že i před novelou cit. zákona bylo tento zákon možno vykládat pouze v intencích druhého z názorů. Podstatnou je skutečnost, jakým způsobem byl vlastní akt zrušení spoluvlastnictví dohodou uskutečněn. V případě, že bylo současně zrušeno spoluvlastnictví k více věcem, když součástí dohody byla i finanční kompenzace, nemohlo se právě pro existenci této kompenzace nikdy jednat o směnu, protože podstatou směny je směna věci za věc bez existence jakéhokoliv finančního ujednání, tedy bez ceny. Kdyby součástí směnné smlouvy byla i dohoda o ceně, jednalo by se o smlouvu kupní. Na souzenou věc tedy není možné aplikovat ust. § 9 odst. 3 daňového zákona, a to ani v té části týkající se určení, ze které nemovitosti se bude vybírat daň. V této souvislosti je vhodné ještě zdůraznit, že v předmětné věci byl převáděn pouze spoluvlastnický podíl, nikoliv celá nemovitost. Proto předmětem daně nemůže být celá nemovitost, případně nemovitosti, protože nový vlastník byl vždy spoluvlastníkem určité části této nemovitosti již před vlastním převodem spoluvlastnického podílu. Podpůrně lze dodat, že správnost tohoto výkladu se odrazila právě v legislativní změně přijaté zákonem č. 420/2003 Sb.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, k čemuž přihlédl z úřední povinnosti (ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.). Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek

krajského soudu zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nad rámec shora uvedeného posouzení věci Nejvyšší správní soud krajskému soudu dává na zvážení posouzení, zda všechny osoby, s nimiž jednal jako s osobami zúčastněnými na řízení, definici této osoby splňují podle ust. § 34 odst. 1 s. ř. s. s ohledem na napadené správní rozhodnutí a jeho právní účinky.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. prosince 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu